

2. Сальників Н. В. 1С:Підприємство 7.7. Конфігурація «Бухгалтерський облік для України». Редакція-2 / Н. В. Сальників, І. Р. Федорец // Посібник з ведення обліку (опис конфігурації). — М.: 1С, 2002. — 307 с.
3. Давидова Т. М. Практичне використання 1С:Бухгалтерії для України / Т. М. Давидова // — К.: 1С, 2003. — 208 с.
4. Карлберг К. Бізнес-аналіз за допомогою Excel 2000 / К. Карлберг // Навчальний посібник. — М. : Видавничий будинок «Вільямс», 2000. — 480 с.
5. Фігурнов В. Є. IBM PC для користувача / В. Є. Фігурнов // Вид. 7-е перероб. і доп. — М.: Инфра, 1997. — 640 с.
6. Хорошева І. В. 1С: Бухгалтерія 7.7. Практичний курс для починаючого користувача / І. В. Хорошева, Н. В. Вилегжаніна. — М.: ЦІНО Суспільства «ЗНАННЯ», 2001. — 129 с.
7. Чистов Д. В. Господарські операції в комп'ютерній Бухгалтерії 7.7. для України / Д. В. Чистов, А. В. Таранів, О. А. Заремба // Навчальний посібник. — М.: 1С, 2002. — 523 с.
8. Турило А. М. Деякі аспекти впровадження інформаційних систем у бухгалтерський облік / А. М. Турило, В. О. Осмятченко // Економіка: Проблеми теорії та практики. — Збірник наукових праць. Вип. 166. — Дніпропетровськ.: ДПУ, 2002. — С. 149—156.

*Стаття надійшла до редакції 15.05. 2010 р.*

УДК 357

**А. М. Поплюйко,**  
канд. екон. наук, доцент  
кафедри обліку підприємницької діяльності,  
**В. О. Лесняк,**  
асистент кафедри аудиту,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ ABC ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

В статье рассмотрены направления усовершенствования методики калькуляции себестоимости и распределения не прямых расходов с использованием системы ABC для целей управления расходами.

**Ключевые слова:** ABC-метод, калькуляция, не прямые расходы, распределение расходов.

The article considers ways of improving methods of costing and allocation of indirect costs with the use of ABC for cost management.

**Keywords:** ABC method, calculation, indirect costs, distribution costs.

У статті розглянуто напрямки удосконалення методики калькуляції собівартості і розподілу непрямих витрат з використання системи ABC для цілей управління витратами.

**Ключові слова:** ABC-метод, калькуляція, непрямі витрати, розподіл витрат

Розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерів зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

В умовах автоматизації виробництва значно зросла частка загальновиробничих витрат і зменшилася питома вага заробітної плати основних робітників. На ряді підприємств США у сорокових роках минулого сторіччя відношення загальновиробничих витрат до прямої заробітної плати складало 20 %, а у вісімдесятих роках — 1500 % і більше. Тому на підприємствах стали більш уважними до накладних витрат.

У кінці 1980-х років у США опубліковано книгу професорів Джонсона і Р. Каплана «Втрата актуальності — злет і падіння управлінського обліку», в якій вони піддали критиці облік за повною собівартістю, при якому накладні витрати розподіляються пропорційно прямим трудовим витратам або прямій оплаті праці, тоді як з розвитком техніки та технології частка останньої у собівартості продукції зменшується, а частка накладних витрат — зростає. У зв'язку з цим коефіцієнти розподілу накладних витрат стають дуже високими, а їх вплив на собівартість стає вирішальним. Тому така методика розподілу накладних витрат перекидає рівень собівартості.

Професор Р. Купер (США) першим запропонував назву «поопераційний облік» (activity-based costing, ABC), мета якого якомога точніше розподіляти накладні витрати. Поопераційний облік витрат став основою калькулювання собівартості за видами діяльності.

Методика обліку витрат з використанням системи ABC досліджувалася у працях багатьох учених та практиків, зокрема, П. Й. Атамаса, С. Ф. Голова, Ч. Хорнгрена, Д. Фостера та ін.

ABC-метод — це результат удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, при якому накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а

потім відносяться на об'єкти калькуляції пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці). У 18—19 ст. це було правильно, тому що в основі виробництва знаходилася жива праця, а механізми відігравали допоміжну роль. Тому частка накладних витрат була порівняно невисокою, а конкуренція — незначною. У нових умовах, при значному зростанні рівня накладних витрат, виникла проблема більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою більш правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC-метод націлено на вирішення саме цих проблем шляхом точнішого розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень.

Застосування методу ABC являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами [4].

При цьому методі підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату — кост-драйвер (фактор-витрат). Наприклад, витрати на утримання складу можна віднести на ті матеріали, які там зберігаються, пропорційно зайнятій ними площі (обсягу або масі) та тривалості періоду зберігання.

Метод калькулювання на основі діяльності орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва. При цьому виходять не з положення, що «продукція споживає ресурси», а з положення, що продукція споживає процеси (операції), а вже останні «споживають» певні ресурси. Цей підхід обумовлено тим, що технологічний час становить не більше 15 % часу виробництва, а решта — це операції транспортування, зберігання, контролю і т. ін., які зумовлюють збільшення витрат, але нічого не додають до споживної вартості виробу.

Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають кост-драйвер (фактор витрат):

1) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу) — обробка сировини, розкрій матеріалів, зварювання, свердління тощо.

Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини і т. ін.;

2) діяльність на рівні партії виробів — наладка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат тут можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.;

3) діяльність на рівні виду продукції — проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості і т. ін.;

4) діяльність на рівні підприємства — утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу і т. ін.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

Необхідно зазначити, що принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає у підході до розподілу накладних витрат. Такі розрахунки (за АВС-методом) дають більш точну характеристику прибутковості окремих видів продукції з урахуванням повних витрат, адже при цьому методі постійні витрати розглядаються як довгострокові змінні.

Методику калькулювання на основі діяльності розглянемо на прикладі. Розрахуємо ставки витрат на одиницю фактора (табл. 1).

Таблиця 1

**РОЗРАХУНОК СТАВКИ ВИТРАТ НА ОДИНИЦЮ ФАКТОРА**

1	2	3	4	5
Витрати		Фактор витрат		Рівень витрат на одиницю фактора, грн
Найменування	Сума, грн	Найменування	Кількість	
Поточні змінні витрати:				
— матеріали	43000	Кількість виробів		
— зарплата	95000	Кількість виробів		
— обробка	120000	Машино-години	60000	2

Довгострокові змінні витрати:				
— налагодження устаткування	36000	Кількість партій	72	500
— пакування продукції	24000	Кількість замовлень	80	300
— витрати на збут	36000	Кількість замовників	60	600
— адміністративні витрати	64000	Кількість замовлень	80	800

Наступним кроком проведемо розподіл витрат на основі діяльності (табл. 2).

Таблиця 2

1	2	3	4	5
Показник	Вид продукції			Разом
	А	Б	В	
1. Кількість виготовленої і реалізованої продукції	10000	6000	1000	X
2. Ціна одиниці продукції, грн	30	40	50	X
3. Дохід від реалізації, грн	300000	240000	50000	590000
4. Поточні змінні витрати:				
— матеріали: на одиницю продукції	2	3	5	X
всього	20000	18000	5000	43000
— зарплата: на одиницю продукції	5	6	9	X
всього	50000	36000	9000	95000
— обробка: маш.-год. на одиницю продукції	3	4	6	X
маш.-год. всього	30000	24000	6000	60000
витрати на обробку, грн	60000	48000	12000	120000
Разом поточних змінних витрат	130000	102000	26000	258000
Довгострокові змінні витрати				
— налагодження устаткування:				
кількість партій	20	20	32	72
сума витрат	10000	10000	16000	36000
— пакування продукції:				
кількість замовлень	20	30	30	80
сума витрат	6000	9000	9000	24000

— витрати на збут:				
кількість замовників	4	24	32	60
сума витрат	2400	14400	19200	36000
— адміністративні витрати:				
кількість замовлень	20	30	30	80
сума витрат	16000	24000	24000	64000
Разом довгострокових змінних витрат	34400	57400	68200	160000
Усього витрат на продукцію	164400	159400	94200	418000
Прибуток (збиток), грн	135600	80600	(44200)	172000

Таким чином, для прийняття рішень менеджери обирають рівні деталізації системи калькулювання продукції, порівнюючи витрати по цій системі з результатами/вигодою, які можна отримати при її використанні. Існує кілька ознак, при наявності яких можна припустити, що застосування ABC забезпечить отримання більшої вигоди. Наведемо їх:

1) значні суми загальновиробничих витрат розподіляються при використанні тільки однієї або двох груп витрат;

2) усі загальновиробничі витрати або більша їх частина визначені як витрати на кількість одиниць випуску (тобто менша частина витрат розглядається як витрати на партію, витрати на підтримку продукту і витрати на управління і утримання підприємства);

3) різні продукти споживають різну кількість ресурсів через різницю в обсягах, стадіях процесу виробництва, розмірі партії або складності;

4) продукція, яка підходить підприємству для виробництва і продажу, не приносить більшого прибутку, а максимальний прибуток отримується від продукції, яка меншим чином підходить для виробництва і продажу даного підприємства;

5) складна для виробництва продукція є прибутковою, а проста — ні;

6) співробітники відділу виробництва не згодні із співробітниками бухгалтерії по питаннях про виробничі і комерційні витрати.

Коди підприємство вирішує застосовувати ABC-систему, воно повинно передбачувати рівень деталізації. Чи необхідно їй вибирати доволі великий перелік операцій, драйверів витрат і груп витрат або достатньо буде обмежитися невеликою кількістю?

Роблячи такий вибір менеджери розглядають витрати і обмеження удосконалення системи калькулювання.

Основні витрати і обмеження, пов'язані із впровадженням АВС, — це розрахунки, необхідні для введення системи. Необхідно розподілити витрати по групам витрат; визначити і виміряти драйвери витрат по цим групам, які стануть базами розподілу витрат. Навіть використання тільки основ АВС-системи вимагає велику кількість підрахунків для визначення витрат по продуктам або послугам. На ці підрахунки також використовуються гроші. Дуже деталізована АВС-система дорога у застосуванні та складна у розумінні.

Іноді компаніям приходиться замінювати бази розподілу, які виглядають більш привабливими, іншими, тому що дані для них більш достовірні. Наприклад, компаніям приходиться використовувати в якості бази розподілу кількість перевезених вантажів замість складності перевезень та відстані, на яку вантажі перевозяться, тому що перші легше виміряти і відобразити в обліку. Якщо помилки розрахунків доволі великі, інформація про витрати по операціям може підвести менеджерів. Так, якщо витрати на одиницю вантажів знизилась, підприємство може вирішити, що це відбулося за рахунок здійснення більш ефективних операцій з постачання сировини. Фактично це зниження витрат на одиницю вантажів може відбутися в результаті перевезень більш легких вантажів на більш короткі відстані.

Удосконалення в інформаційних технологіях, проблеми в технологіях обліку загальнопромислових витрат дозволили АВС-системі знайти практичне застосування у багатьох організаціях. Дана тенденція носить стійкий характер, і у майбутньому АВС-система буде здатна пройти тест «витрати—вигода» на відмінно.

Даний метод сприяє як контролю за рівнем витрат підприємства, так і більш ефективному керуванню його прибутком.

Цей метод на відмінну від більш класичних директ-костингу і стандарт-косту дає змогу інакше поглянути як на затрати підприємства, так і на управління ними. Адже метод АВС являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами.

#### *Література*

1. Атамас П. Й. Управлінський облік. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 440 с.
2. Гудима О. В. Системи обліку витрат на виробництво та їх характеристика // Держава та регіони. — № 2. — 2008. — С. 47—49.
3. Пилипенко О. О. Управління витратами на сучасних підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні. — №12. — 2008. — С. 8—9.
4. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. — СПб.: Питер, 2007. — 1008 с.  
*Стаття надійшла до редакції 15.05. 2010 р.*

УДК 657

**С. В. Свірко,**

д-р екон. наук, професор кафедри обліку  
в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ПОРЯДОК РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРИН У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО МСБОДС

В статье рассмотрены положения Международного стандарта бухгалтерского учета в государственном секторе 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

**Ключевые слова:** *государственный сектор, международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, финансовая отчетность, связанные стороны.*

In article positions of the International Public Sector Accounting Standard 20 «Related Party Disclosures» are considered.

**Key words:** *the public sector, international accounting standards in the public sector, financial statements, related parties.*

У статті розглянуто положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку у державному секторі 20 «Розкриття інформації про пов'язані сторони».

**Ключові слова:** *державний сектор, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, фінансова звітність, зв'язані сторони,*

У міжнародній практиці побудови фінансово-економічних відносин суб'єктів державного сектору кваліфікується поняття «зв'язаних сторін» [1]. Воно формує певний напрям їх операцій та процесів, які виступають об'єктом фінансового обліку. Згідно з МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо